

Audience publique du 27 octobre 2010

Recours formé par
Madame ... et Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26550 du rôle, déposée le 2 février 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... et de Monsieur ... demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 décembre 2009 ayant déclaré non fondée une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1994, émis le 23 septembre 1999 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de Madame ... et de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 octobre 2010.

Par requête du 25 novembre 1999, introduite le 2 décembre 1999, Madame ... et de Monsieur ..., ci-après dénommés « les conjoints ...-... », introduisirent par l'intermédiaire de la société de réviseurs d'entreprises ... une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1994, émis le 23 septembre 1999.

En date du 9 décembre 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 2 décembre 1999 par le sieur..., au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1994, émis le 23 septembre 1999 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition :

1) d'avoir mise en compte un dividende de 530.000 francs, pour les mêmes raisons que celles ayant motivé leur recours contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, introduit au nom de la société ;

2) d'avoir refusé la déduction de l'amortissement déclaré concernant les frais de réparation et de réaménagement d'un parc faisant partie d'un complexe immobilier sis à...;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en ce qui concerne le grief sub 2, le revenu critiqué a été établi séparément et en commun conformément au § 215 alinéa 2 AO par le bureau d'imposition compétent ;

Considérant qu'au vu du paragraphe 218 alinéa 2 AO, les bases fixées par un bulletin d'établissement séparé et en commun sont reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné, en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

Considérant qu'une telle réclamation ne peut être formée en vertu du § 232 alinéa 2 AO que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin d'établissement séparé et en commun de la copropriété « Consorts ... de l'année 1994 ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement séparé et en commun a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement conformément au § 218 alinéa 4 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamation, en tant que dirigée contre des revenus dont les bases ont été fixées par établissement séparé, est irrecevable ;

Ad revenu net de capitaux mobiliers

Considérant que pour l'année litigieuse, le bureau d'imposition avait, suite à un avis de contrôle d'un bureau d'imposition des Sociétés, majoré le revenu net provenant de capitaux mobiliers d'un montant de 1.060.000 x 50% i.e. 530.000 francs que les réclamants auraient touché à titre de distribution cachée ;

Considérant que l'instruction a révélé qu'au cours de l'année litigieuse, la société en application des dispositions d'un contrat de prêt du 28 décembre 1993, avait renoncé, au profit des réclamants, à tout intérêt sur une créance de 13.250.000 francs ;

Que le bureau d'imposition compétent pour l'imposition de cette société avait conclu que le fait de ne réclamer aucun intérêt sur la somme prêtée aux réclamants constituerait une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant que l'article 164 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) dispose que les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable ; qu'il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 alinéa 3 L.I.R. existent si un associé reçoit, ne serait-ce qu'indirectement, d'une société un avantage qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien spécial, c'est-à-dire que ladite disposition légale vise la situation où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers (cf. Cour adm. 1^{re} février 2000, no 11318C du rôle) ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins fiscaux, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (cf. C.E. 13 janvier 1987, no 6690 du rôle) ;

Considérant que le directeur avait décidé, concernant cette réclamation, que « c'était à bon droit que le bureau d'imposition avait conclu que la relation particulière entre la société ... et ses associés-gérants (les réclamants) était à l'origine de l'avantage accordé à ces derniers, avantage consistant en l'absence pendant la période de deux années d'un intérêt approprié réclamé en relation avec le prêt de 13.250.000 francs » ; qu'il avait reçu la réclamation en la forme, mais l'avait rejetée comme non fondée » ;

Que c'est en conséquence à juste titre que le revenu net provenant de capitaux mobiliers des réclamants a été majoré du montant de 530.000 francs ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. [...] »

Par requête déposé au greffe du tribunal administratif en date du 2 février 2010, inscrite sous le numéro 26550 du rôle, les consorts ...-... ont fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes précitée du 9 décembre 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur les recours introduit contre la décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par les demandeurs. Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Il appartient au tribunal, au vu de l'ensemble des actes de procédure et pièces versés au dossier, de déterminer la suite de traitement des moyens et arguments des parties compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent.¹ A cet égard, il appartient au tribunal d'analyser d'abord les moyens de légalité externe, avant d'aborder les questions relevant de la légalité interne de la décision déférée.

A l'appui de leur recours, qui est limité au volet de la décision directoriale déférée concernant la distribution cachée de bénéfices, les demandeurs font valoir que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 », aurait été pris en urgence en dispensant ainsi de la prise d'un avis du Conseil d'Etat, sans que la motivation de l'urgence ne leur soit opposable étant donné que cette dernière ne serait pas publique. Ils considèrent que l'urgence ainsi désignée n'aurait pas été motivée et que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 serait dès lors nul.

L'Etat ne prend pas position par rapport au moyen précité.

Le moyen afférent tend en substance à voir faire application de l'article 95 de la Constitution suivant lequel « *les Cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois* ». Ainsi, l'exception d'illégalité du règlement grand-ducal en question, au cas où elle serait établie, aurait pour conséquence qu'une décision administrative individuelle ne pourrait trouver son fondement dans les dispositions réglementaires reconnues comme étant prises en violation de la loi. C'est ainsi qu'en l'espèce, au cas où le tribunal viendrait à la conclusion que le règlement grand-ducal litigieux du 28 décembre 1990 est illégal, le constat de cette illégalité entraînerait l'annulation de la décision sous analyse du 9 décembre 2009,

¹ TA 4 décembre 2002, n°14923 du rôle, confirmé par l'arrêt de la Cour administrative du 1er juillet 2003, Pas. adm. 2009, v° Procédure contentieuse, n° 667, n° 15879C du rôle, et les références y citées.

En application de l'article 2 paragraphe (1), alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'Etat « *aucun projet ni aucune proposition de loi ne sont présentés à la Chambre des députés et, sauf le cas d'urgence à apprécier par le Grand-Duc, aucun projet de règlement pris pour l'exécution des lois et des traités ne sont soumis au Grand-Duc qu'après que le Conseil d'Etat a été entendu en son avis* ».

Il appartient aux juridictions administratives de vérifier si, dans le cadre de la procédure d'élaboration d'un règlement grand-ducal, le cas d'urgence actuellement inscrit à l'article 2 paragraphe (1) de la loi précitée du 12 juillet 1996 peut être invoqué.

En l'absence d'éléments de motivation soumis au Grand-Duc à l'appui de l'urgence invoquée et à défaut de tout élément sous-tendant utilement le cas d'urgence produit durant la procédure contentieuse, l'urgence invoquée à la base de la non-transmission au Conseil d'Etat d'un projet de règlement grand-ducal est dénuée de tout élément de justification vérifiable.²

En l'espèce, il échet tout d'abord de constater que le règlement grand-ducal précité du 28 décembre 1990 ne contient aucune indication ni aucun élément de motivation permettant de comprendre les raisons qui ont amené le gouvernement à faire application de la procédure de l'urgence et le Grand-Duc à prendre le règlement grand-ducal en question en se référant de manière vague et abstraite à des considérations d'urgence non autrement explicitées.

Force est de constater d'autre part que lors de la procédure contentieuse, l'Etat n'a pas pris position par rapport au moyen sous analyse, mettant ainsi le tribunal administratif dans l'impossibilité d'apprécier le bien fondé des motifs ayant conduit le gouvernement à invoquer l'urgence.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'à défaut de justification du caractère de l'urgence invoqué à la base du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, celui-ci a été pris en violation de l'article 2, paragraphe (1), alinéa 1^{er} de la loi précitée du 12 juillet 1996.

L'illégalité du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 ayant ainsi été constatée par le tribunal, il doit être déclaré inapplicable en l'espèce.

Il s'ensuit que la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 décembre 2009, dans la mesure où elle s'est exclusivement basée sur ledit règlement grand-ducal pour fixer la majoration du revenu net provenant de capitaux mobiliers des demandeurs à 530.000 francs, doit être réformée quant à ce volet. Cependant, à défaut de prise de position de la partie étatique quant à la solution à adopter en cas d'inapplicabilité dudit règlement grand-ducal, il y a lieu de renvoyer le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

² Cf TA 25 février 2002, n° 14010 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Lois et Règlements, n° 55, et autres références y citées.

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

déclare le recours en réformation justifié, partant annule la décisions du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 décembre 2009 portant le numéro C 10480 du rôle, dit qu'il n'y a pas lieu d'appliquer le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104 alinéa 3 LIR ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünnen, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

et lu à l'audience publique du 27 octobre 2010 par le premier juge, Marc Sünnen, en présence du greffier assumé Michèle Feit.

Michèle Feit

Marc Sünnen